Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-14080363-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 7 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA EXPTE 38.454-A TRANSPORTE AUGUSTA SP. LTDA. Y OTRO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"TRANSPORTE AUGUSTA SP LTDA. Y OTRO c/DGA s/recurso de apelación", expediente 38.454-A.**

La Dra. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 30/37. vta. la firma de transportes TRANSPORTE AUGUSTA SP LTDA. y su ATA Sebastián Fernández interponen conjuntamente, por apoderado, recurso de apelación contra la Resolución n° 821/2017 (AD MEND), que las condena solidariamente al pago de U$S 119.483,17 en concepto de tributos, en los términos del art. 315 del C.A. Manifiestan que el incumplimiento del tránsito se encuentra justificado por un supuesto de fuerza mayor: el robo del medio de transporte y su carga. Cita jurisprudencia. Sostiene que para el caso que la mercadería no llegue a su destino prefijado se está violando el control aduanero, lo que configura el delito de contrabando y en esos casos el responsable al pago de tributos es quien genera el hecho imponible (contrabando). Consideran que el art. 782 del CA desplaza al art. 315 del CA. Sostiene que su parte efectúo la denuncia penal correspondiente. Solicita la aplicación del art. 261 del C.A. Alega que para legitimar su condena no nos encontramos frente a un caso de sanción penal por la aplicación lisa y llana de una multa, sino en presencia de una expresión del poder tributario Estatal y que resulta independiente de la comisión de cualquier infracción o delito cometido.- Alega que en ningún momento agrega la norma (art. 315 del C.A.) que para el caso de posibilidad de uso por un tercero sea responsable el transportista, pero sí lo dice expresamente el art. 782 del mismo cuerpo normativo, ahí aparece el contrabandista, ergo resulta responsable este último. Sostiene que estamos en presencia de un concurso ideal de delito entre el robo y el contrabando. Se agravia en cuanto a que la Aduana no puede perseguir doblemente estas acreencias. Subraya que el transportista y el ATA, no deben ser responsables del pago del tributo, porque media una causal de eximisión (pérdida de la mercadería) y en su caso porque el art. 310 y 315 del C.A. viola la Constitución Nacional. Sostienen que el transportista fue diligente, en cuanto no dio ocasión al robo. Alega que su representada transporta, traslada bienes, su giro normal no es contratar seguros, servicios satelitales, servicio de custodio, etc. y alega que con ese criterio también resulta responsable el Estado Nacional por no prestar un servicio mínimo que es el poder de policía. Se agravia de la

inconstitucionalidad de los arts. 310 y 315 del C.A. En subsidio manifiesta que la mercadería tiene origen y procedencia de la Rep. De Chile con lo cual se encuentra con un tratamiento preferencial. Sostiene que es una contradicción condenar a su mandante por un supuesto legal (art. 312) que no tiene aplicación al caso de marras, no se generó el hecho imponible, no se venció el plazo de un mes, ergo el fallo es nulo de nulidad absoluta como acto administrativo. Citan jurisprudencia en apoyo de sus argumentos, ofrecen prueba y solicitan se haga lugar al recurso interpuesto.

II.- Que a fs. 63/72 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todas las afirmaciones y la documentación vertidas por la actora que no sean objeto de su reconocimiento. Hace un relato de los hechos. Sostiene que el recurso en conteste plantea como único argumento la inconstitucionalidad de las normas jurídicas. Plantea la incompetencia del Tribunal para resolver la inconstitucionalidad. Alega la aplicación del art. 1164 del C.A. Cita jurisprudencia. Cita lo dispuesto en el art. 312, 311 del CA así como lo establecido en los arts. 315, 308, 311 y 312 del CA. Sostiene que si bien el interesado formuló ante autoridad policial denuncia de robo y comunicó el siniestro en los términos del art. 308 del C.A., no resulta suficiente para eximir del pago de los tributos que graven la importación a consumo de las mercaderías sustraídas. Cita la responsabilidad solidaria del ATA conforme el art. 780 del C.A. Alega que para la resolución de los actuados, al transportistas y a su agente de transporte la norma fiscal le atribuye responsabilidad tributaria. Hace referencia al régimen de tránsito y cita jurisprudencia. Alega que el hecho invocado no se puede calificar de fuerza mayor o casa fortuito. Reafirma que la exigencia formulada por el servicio aduanero resulta conforme a derecho y debería ser confirmada en cuanto efectúa un resguardo de la renta fiscal y un fiel cumplimiento de normas de orden público. Cita jurisprudencia. Solicita el rechazo con relación a la impugnación de la liquidación respecto de los montos del cargo efectuadas por las co-actoras, señala que respecto a los beneficios intrazona alegados, mal puede beneficiarse con una exención tributaria quien ha violentado un régimen legal incumpliendo las obligaciones que el mismo le imponía. Ofrece como prueba el SIGEA 12437-1150-2008. Formula reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 73 se tiene por contestado el recurso, por acompañadas las act. adm. correspondientes a la presente causa y se rechaza la prueba ofrecida. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA n° 12437-1150-2008 se inicia con la nota del ATA presentada ante la Aduana de Mendoza dando cuenta del robo del camión y semi patentes LZG 3177, IFL 7384, respectivamente acompañando al efecto copia de la denuncia policial (ver fs. 1 y 3 de las act.). A fs. 4, 5 se agregan copias del MIC/DTA n° 93556, del CRT n° CL1049.00899 y de la hoja de ruta n° 912 correspondiente al tránsito 08 038 TRAS 022423 A y 08 038 TRAS 022424 B. A fs. 25/26 obra la planilla de clasificación y aforo n° 619/2008, notificada al transportista y al ATA el 10/09/08, conforme surge de la constancia asentada a fs. 27/28. A fs. 30/55 vta. las actoras impugnan el cargo. En cuanto aquí interesa, a fs. 69/70 ref., por resolución n° 305/10 (AD MEND), se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 95/105 la Sección Sumarios emite el Dictamen n° 145/2017. A fs. 106/114 vta. se dicta la Resolución Fallo n° 821/2017 (AD MEND), aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver si la Resolución Fallo 821/2017 (AD MEND), que confirmó el cargo formulado a la firma TRANSPORTE AUGUSTA SP LTDA. y su ATA Sebastián Fernández (planilla de clasificación y aforo n° 619/2008), en concepto de tributos, con fundamento en los arts. 310, 311, 312, 315, 780 y 794 del C.A., en relación a la mercadería amparada por la destinación suspensiva de tránsito de Importación n° 08 038 TRAS 022423 A y 08 038 TRAS 022424 B y el manifiesto 96958-D, se ajusta a derecho.

Que no se encuentra discutido en autos el incumplimiento de los tránsitos de importación n° 08 038 TRAS

022423 A y 08 038 TRAS 022424 B, tampoco que ello fue consecuencia del robo del medio de transporte compuesto por tractor dominio LZG3177 y semi remolque dominio IFL7384 que transportaba “7 pallets con cajas de vino remitidas por la firma Barón Philippe de Rothschild y de 1180 cajas con nueces remitidas por la empresa Valbirfrut”, que ingresaron por la Aduana de Mendoza (procedentes de Chile), con destino a final hacia la Rep. Fed. de Brasil -ver copia del MIC/DTA n° 93556, obrante a fs. 7/8 de las act. adm.-.

Que la cuestión controvertida en la presente causa se circunscribe, entonces, a la procedencia o no de la exigencia tributaria que formula el servicio aduanero.

Que la operación de tránsito de importación se encuentra regulada en los arts. 296 y sgtes. del C.A., y constituye un régimen en virtud del cual se autoriza que la mercadería importada, es decir, aquella ingresada al territorio aduanero pero que carece aún de libre circulación en el mismo, sea transportada desde la Aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera, previéndose al efecto la no sujeción a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 304 C.A.).

Que el art. 308 establece “Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el

medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer eficazmente el control aduanero”.

Que el art. 315 exime de responsabilidad tributaria en caso de incumplimiento del tránsito, cuando las mercaderías se pierden “irremediablemente”, no habiendo entrado al circuito económico, y si se efectúa la comunicación prevista en el art. 308 del C.A.

Que a continuación, el mismo artículo no exime del pago de tributos si la mercadería en cuestión puede potencialmente ser utilizada por un tercero.

Que no quedan dudas de que la segunda parte del art. 315 funciona como excepción a la situación planteada en la primera parte, y que el sentido de esa excepción (la posibilidad de empleo de la cosa por un tercero) comprende especialmente a la mercadería hurtada o robada. Trata los supuestos de siniestros en que por su naturaleza (como en el caso de autos, el robo a mano armada), pese a no poder ser recuperada por su propietario, la mercadería ingresa a plaza de forma irregular.

Que, según la interpretación literal de la citada norma, basta al respecto la mera posibilidad del empleo de la mercadería por un tercero, sin que sea necesario, en manera alguna, demostrar su empleo efectivo o económico de manera real, ya que la norma no requiere esa prueba o demostración. Es más, presume su importación a consumo sin admitir prueba en contrario.

Que, en tal sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo ha sostenido en numerosos fallos que la finalidad de la exigencia de pago de tributos de la mercadería perdida para el documentante como consecuencia del robo es la de proteger la renta aduanera, previendo los perjuicios al erario público por su posible utilización en razón de un ingreso que ha resultado ilegítimo.

Que en conclusión, el siniestro que afectó a la mercadería involucrada en autos (en el caso, el robo) alegado por las co-actoras, a luz de la normativa expuesta, no puede ser considerado como un supuesto de pérdida

irremediable de la misma -excepción para la que se previó la no sujeción al régimen tributario aduanero (art. 315 del C.A.)- y en consecuencia la misma se presume irregularmente importada para consumo.

Que, a su turno, nuestro Máximo Tribunal efectuó una interpretación del mencionado régimen, aconsejando distinguir, para un caso análogo al de autos, "la situación de quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino; se aparta por el itinerario fijado por la autoridad aduanera (art. 319), o bien, incurre en alguna conducta que pudiere indicar la connivencia con el hecho de la sustracción (...) de la de quien ha cumplido con los deberes de custodia de la mercadería durante su itinerario y padece un robo agravado por el uso de armas" (CSJN, "Tevelam S.R.L.", de 11/12/12, T.317. XLVI).

Que, por lo tanto, autorizó, en ese orden de ideas -en una interpretación extensiva del plexo normativo-, la posibilidad de la presentación de prueba en contrario, más allá de aquélla que se encuentra dirigida a derribar el presupuesto que la condiciona -esto es, que pueda ser (al menos) potencialmente utilizada por un tercero-.

Que, sentado ello, debe entenderse que el robo o hurto de la mercadería constituyen contingencias que no son ajenas a la operatoria de transporte, y si bien pueden considerarse como caso fortuito o fuerza mayor, en el caso que la mercadería pueda ser utilizada por un tercero, dicho hecho no opera per se como eximente de la responsabilidad tributaria, sino que debe probarse, en la especie, el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa ritual, como así también el debido cuidado de la mercadería.

VI.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas no se ha dado inmediato aviso a la autoridad aduanera del siniestro acaecido, tal como lo exige el art. 308 y 315 del C.A. a los fines de la dispensa tributaria. De hecho, la presentación efectuada ante la Aduana de Mendoza, obrante a fs. 1 de las act. adm. recién fue presentada por la co-actora Fernández Sebastián A, Agente de Transporte Aduanero el 29/8/2008, es decir catorce días después de ocurrido el robo del camión y su carga (ver denuncia policial de fs. 2/3 de las act.).

Que no se arrimó ante esta instancia ni en sede administrativa probanza alguna que pudiese llevar a este juzgador a una razonable convicción de eximirla de la responsabilidad tributaria, ni se han reunido los extremos de hecho y prueba convocados en el fallo "Tevelam S.R.L.", por lo que no corresponde al caso su aplicación.

Que en este sentido se ha pronunciado nuestra Alzada, en causas análogas a los presentes autos, en las que no se había acreditado debidamente que se hubiese cumplido, por parte de los sujetos comprendidos en el art. 312 del C.A., con los deberes de guarda y de custodia de la mercadería, por lo que no resultó de aplicación la doctrina sentada por nuestra CSJN en Fallos 335:2549 (ver en este sentido, "Capovila, Abel José c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", Sala V, sent. de fecha 12/07/2016; "Molinos Rio de la Plata S.A. c/DGA s/Recurso directo de Organismo Externo", Sala IV, sent. de fecha 16/6/2016; "DM Transporte e Logística Internacional S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo",sent. de fecha 18/12/2014; entre otros).

VII.- Que, en otro orden de ideas, al tratar la cuestión tributaria que nos ocupa, nada tiene que ver la cuestión penal en la que se investigue el delito de contrabando porque, por disposición de ley, se ha puesto a los beneficiarios del régimen del tránsito como responsables de la exigencia tributaria, y esos son los sujetos pasivos de dicha obligación (art. 312).

VIII.- Que en relación a los sujetos que deben responder por los tributos adeudados, el art. 312 del C.A. considera al transportista y a su agente de transporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias, mientras que considera al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen como responsables subsidiarios de esas obligaciones, con independencia de la situación de quienes realizaron los actos ilícitos que originaron el caso fortuito o la fuerza mayor, es decir, sin perjuicio de que el

hecho gravado haya sido realizado por otro. De esta forma el Código los hace responsables por deuda ajena, con la finalidad de proteger los intereses fiscales.

Destacada jurisprudencia de este tribunal señala que resulta obvio que el criterio interpretativo expuesto en las normas aduaneras “no resulta inequitativo para el transportista (o para su agente solidariamente responsable, arts, 312 y 780 del C.A.), en el sentido de que éste resulta responsable (tributariamente) por un hecho que en rigor le es ajeno; y no resulta inequitativo porque es obvio que, quien transporta bienes bajo su custodia y guarda, debe, razonable y previsoriamente, constituir un seguro que cubra tanto el riesgo de la destrucción total o parcial de la mercadería (esto frente al titular de la mercadería) como el riesgo del robo de la mercadería (esto último -reitero, en caso de robo- frente al titular por el valor de la mercadería, y -en la parte correspondiente- frente a la aduana por el importe de los tributos que corresponden por el juego armónico de los arts. 311 y 315 del C.A.)” (conf. “Ardoino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/rec. De apelación”, Expte. nº 21.775-A, Sala G, sentencia del 6/4/2009; entre otros).

IX.- Que, sentado lo que antecede, corresponde examinar la liquidación tributaria, según los planteos formulados por la firma de transportes TRANSPORTE AUGUSTA SP LTDA. y su ATA Sebastián Fernández, en cuanto a que la mercadería en trato se encuentra amparada por el ACE 35, por lo que le corresponde la aplicación del arancel intrazona.
Que, si bien obran agregados a los antecedentes administrativos las copias de los CO nros. 62 y 1700016055 (ver fs. 37/38 ref. de las act. adm.), correspondientes a las destinaciones de tránsito aquí examinadas, cabe señalar que el robo de la mercadería tornó imposible la intervención del servicio aduanero en el control de la misma a los efectos de comprobar la correspondencia física de aquella con los certificados de origen en cuestión.

X.- Que, sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

“Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

Que, la C.S.J.N sostuvo que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

Que, resulta de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluído, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas al Fisco.

XI.- Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la determinación tributaria de fs. 25/26, conforme se detalla a continuación:

Mercadería 505 cajas de vino, varios tipos

BASE IMPONIBLE u$s 16.307,48

Derechos de importación 20% u$s 3.261,50

Estadística 0,5% u$s 81,54

BASE IMPONIBLE IVA u$s19650,52

IVA 21% u$s 4.126,61

TOTAL TRIBUTOS u$s 7.469,65

Mercadería 16000 KG de nueces peladas

BASE IMPONIBLE u$s 146.574,90

Derechos de importación 10% u$s 14.657,49

Estadística 0,5% u$s 732,87

BASE IMPONIBLE IVA u$s 161.962,26

IVA 21% u$s 34.012,70

TOTAL TRIBUTOS u$s 49.403,06

En consecuencia, la deuda tributaria a cargo de la co-actoras asciende a la suma de CINCUENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 71/100 CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 56.872,71).

Que sobre el importe nominal de los tributos adeudados procede el pago de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero.

Los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación del cargo a las co-actoras que data del 10/09/08 (ver constancia de fs. 28 de las act.), es decir desde el 25/09/2015 hasta la fecha de efectivo pago.

Que, en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo n° 821/2017 (AD MEND), dictada en la Actuación SIGEA n° 12437-1150-2008, declarando que la deuda en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de CINCUENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 71/100 CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 56.872,71), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A. desde el 25/09/2015 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las co-actoras.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en relación a los rubros IVA adicional y ganancias, con costas al

Fisco.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Que adhiero en lo sustancial, de conformidad con mi voto in re “Capovila” (Expte. Nro. 24.675-A), que tramita por ante la vocalía de la 18° Nominación.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Que si bien, tal como lo destaca la Dra Sarquis en su voto, la demandada reconoce que la aquí recurrente “ ...dió aviso de inmediato al servicio aduanero...”, en los términos del art. 308 del C.A. a la luz de lo que surge de las actuaciones administrativas, puede afirmarse que, comunicar en los términos no significa cumplir en los términos de la norma y por ello comparto la propuesta de la distinguida colega.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo n° 821/2017 (AD MEND), dictada en la Actuación SIGEA n° 12437-1150-2008, declarando que la deuda en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de CINCUENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 71/100 CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 56.872,71), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A. desde el 25/09/2015 hasta la fecha del total y efectivo pago, con costas a las co-actoras.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en relación a los rubros IVA adicional y ganancias, con costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A.Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 15:42:27 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 19:53:39 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 20:10:25 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 20:10:26 -03:00